

فصلنامه حسابداری سلامت، سال سوم، شماره چهارم، شماره پیاپی (۱۰)، زمستان ۱۳۹۳، صص ۵۹-۷۹.

## بررسی رابطه بین حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (مطالعه موردی: وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور)

جلال ملکی<sup>۱\*</sup>، دکتر محمد نظری‌پور<sup>۲</sup> و دکتر پیمان امینی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۶/۰۴

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۴/۰۶/۰۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۱۱/۱۹

### چکیده

**مقدمه:** در سازمان‌های دولتی، بودجه‌ریزی نقش بسزایی در مصرف بهینه منابع مالی دارد. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ابزاری مناسب برای ارزیابی عملکرد هر سازمان است و استقرار نظام حسابداری تعهدی نقش غیرقابل‌انکاری در تدوین نوع بودجه‌ریزی دارد.

**روش پژوهش:** پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ شیوه گردآوری داده‌ها توصیفی از نوع همبستگی است. جامعه آماری پژوهش شامل مدیران مالی و کارشناسان حسابداری دانشگاه‌های علوم پزشکی کل کشور است. نمونه‌ای به حجم ۲۲۵ نفر به شیوه نمونه‌گیری طبقه‌بندی منظم انتخاب و مورد بررسی قرار گرفت. ابزار گردآوری داده‌ها دو پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته یکی برای حسابداری تعهدی و دیگری برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است که روایی آن از دیدگاه صاحب‌نظران و پایایی آن از طریق آلفای کرونباخ بررسی و مورد تأیید قرار گرفت. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها با بکارگیری نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰ از روش تحلیل عاملی اکتشافی، آزمون همبستگی پیرسون و رگرسیون استفاده شد.

**یافته‌ها:** بین حسابداری تعهدی و ابعاد گوناگون بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر، پاسخ‌گویی و انگیزش) رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

**نتیجه‌گیری:** فراهم کردن زیرساخت‌های لازم برای اجرای مناسب و کارآمد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از جمله اولویت‌های اساسی هر سازمانی به حساب می‌آید. یکی از عوامل تشکیل‌دهنده این زیرساخت‌ها، حسابداری تعهدی است. در صورت اجرای نظام حسابداری تعهدی، اطلاعات دقیق‌تر و کامل‌تر از درآمدها و هزینه‌های هر دوره بدست آمده و امکان تدوین بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به شیوه نظام‌مند و درست فراهم می‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، حسابداری تعهدی، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی.

۱. کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه آزاد اسلامی واحد سنج

۲. استادیار حسابداری دانشگاه کردستان

۳. استادیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد سنج

نویسنده مسئول؛ رایانامه: jalalmaleki1245@yahoo.com

## مقدمه

دوران کنونی، با توجه به جهت‌گیری‌های صنایع به تشکیل زنجیره‌های یکپارچه، سؤال برانگیز است. بر این اساس، یکی از ضعف‌های اساسی رویکرد بودجه‌ریزی سنتی، تناسب‌نداشتن سطح فعالیت و بودجه اختصاص داده شده به هر واحد محصول/خدمت است. شاید بتوان این گونه اظهار داشت که مهم‌ترین انتظار از بودجه، افزایش بهره‌وری است. دولت می‌کوشد با ارائه الگوی بودجه‌ریزی مناسب، بتواند کارایی و اثر بخشی را در بدنه اجرایی خود افزایش دهد. افزون بر این، ابزار اصلی حفظ قدرت در دولت تمرکز بر بودجه‌ریزی است (۳).

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به دنبال برقراری ارتباطی شفاف میان ورودی‌ها و نتایج (خروجی و پیامدها) و تخصیص اعتبارات بودجه‌ای بر اساس اطلاعات عملکردی با هدف افزایش اثربخشی و کارایی در سازمان‌ها است. هدف نهایی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، کمک به اخذ تصمیم‌های عاقلانه در ارتباط با تخصیص منابع دولت بر اساس پیامدهای قابل سنجش است که نتایج مورد انتظار دستگاه را در طی زمان منعکس می‌کند (۳). به عبارت دیگر، اندیشه‌ای که در ورای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد قرار دارد این است که سیاست‌گذاران، تصمیم‌های مالی برنامه‌ها را به گونه‌ای عینی و بر مبنای کارایی و اثربخشی استوار کنند (۲). بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و بودجه تهیه‌شده بر مبنای نظام حسابداری تعهدی ابزار تحلیلی است که ارائه‌کننده اطلاعات مفید بوده و نظام‌های سنتی قادر به ارائه این گونه اطلاعات نیست (۴).

در نظام بهداشت، درمان و آموزش پزشکی هر کشور، مدیریت تأمین و توزیع منابع مالی از مهم‌ترین دغدغه‌های سیاست‌گذاران نظام سلامت محسوب می‌شود. تا زمانی که زیرساخت مناسب برای استفاده اثربخش از منابع و پول‌ها برای ارزیابی کارآمدی، اثربخشی و نظارت بر منابع مالی فراهم نشود، حتی افزایش اعتبارات مالی نیز تأثیری در استفاده مناسب‌تر و بهتر از این منابع نخواهد داشت (۱). بودجه‌نماینگر همه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت بوده و نقش بسیار مهم و حیاتی در توسعه اقتصاد ملی ایفا می‌کند (۲). به عبارت دیگر، بودجه شاهرگ حیاتی هر سازمان یا نهاد دولتی است؛ زیرا، دولت تمام فعالیت‌های مالی خود شامل تولید، خدمات و کسب درآمد را بر اساس سند و قانون بودجه انجام می‌دهد. همچنین، بودجه‌ریزی فرایند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود است. بودجه هدف‌ها و راهبردها را به صورت عبارت‌های مالی درآورده و راه اجرای برنامه و کنترل پیشرفت آن‌ها را هموار می‌کند. سازمان‌های تابعه دولت به سه دلیل عمده به بودجه‌ریزی نیازمند هستند: الف. نشان‌دادن مفهوم مالی برنامه‌ها، ب. شناساندن منابع مورد نیاز اجرای برنامه‌ها و پ. بدست آوردن معیارهای سنجش، نظارت و کنترل نتیجه‌ها در مقایسه با برنامه‌ها (۳).

در نظام بودجه‌ریزی سنتی، بودجه به طور بسیار تفصیلی تهیه شده و این امر موجب دقت بیشتر در تهیه بودجه می‌شود اما بسیاری از مفروضات این نظام در

اقدام کرده و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه‌ها را بر اساس نیاز دستگاه و فعالیت‌های آن‌ها انجام دهد. در حوزه درمان نیز وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را از سال ۱۳۸۲ شروع کرده و در ۴۰ بیمارستان وابسته به دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور به طور مقدماتی و آزمایشی در حال اجرا است (۶).

استفاده از حسابداری تعهدی در مقایسه با حسابداری نقدی سنتی، مطلوب‌تر است؛ زیرا در حسابداری تعهدی مخارج با هدف‌های عملکرد مقایسه می‌شود، نه با بودجه‌هایی که از قبل درباره آن‌ها توافق شده است. در حسابداری تعهدی، درآمدها در هنگام تحقق، شناسایی و ثبت می‌شود. زمان تحقق درآمد موقعی است که درآمد به طور قطعی شناسایی می‌شود یا بر اثر ارائه خدمات، حاصل می‌شود. بنابراین، به زمان وصول وجه در این روش توجه نمی‌شود؛ در نتیجه، آنچه در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد، زمان تحقق درآمد است. افزون بر این، شناسایی و ثبت هزینه‌ها نیز در مبنای مذکور، به هنگام ایجاد یا تحمل آن‌ها انجام می‌شود. به این ترتیب، با مقایسه ساده می‌توان به مهم‌ترین تفاوت میان مبنای حسابداری تعهدی و نقدی پی برد. تفاوت مذکور از آن جهت است که هزینه‌های واقعی یک دوره مالی با استفاده از مبنای حسابداری نقدی، قابل گزارش نیست، این در حالی است که تحقق این امر، با بکارگیری مبنای حسابداری تعهدی، امکان‌پذیر خواهد بود (۸). هر چند در پژوهش‌های گذشته موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مورد بررسی

انگیزه‌های تغییر مسیر به سمت حسابداری تعهدی در بین کشورهای مختلف، متفاوت بوده است اما در بیشتر موارد به حسابداری تعهدی به‌عنوان راه‌حل افزایش شفاف‌سازی بودجه و ابزار افزایش کارایی و بهره‌وری در کل نظام بودجه‌ریزی نگریسته می‌شود (۵). نتایج پژوهش دانش‌فرد و شیرواند در سال ۱۳۹۱ نشان داد که استفاده نکردن از نظام حسابداری تعهدی به‌عنوان مهم‌ترین مانع در استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است (۶). عواملی هم‌چون روند رو به رشد هزینه‌های عمومی، انتظارات عامه مردم برای دریافت هر چه بهتر خدمات دولتی و پرداخت اجباری مالیات‌ها در کشورهای جهان باعث شده است که بهبود عملکرد بخش عمومی به یکی از اولویت‌های دولت‌ها تبدیل شود و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و مدیریت عملکرد به دنبال ارزش‌آفرینی هر چه بیشتر از منابع مالی صرف شده است (۷). در ایران، نیز چند سالی است در قوانین و مقررات و هم‌چنین روش‌های برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی، گرایش به استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به جای بودجه‌ریزی برنامه‌ای بوجود آمده است. در این راستا، اصلاح نظام بودجه‌ریزی و ارتباط هدف‌مند منابع و برنامه‌های عملیاتی در تدوین سیاست‌های راهبردی برنامه سوم توسعه کشور (سیاست راهبردی ۱۵) مورد توجه قرار گرفته و به تبع آن در بند «ب» تبصره ۲۳ قانون بودجه سال ۱۳۸۱ و هم‌چنین در بند «ر» تبصره ۱ قانون بودجه سال ۱۳۸۲، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف شده تا در راستای اصلاح نظام برآورد درآمدها و هزینه‌ها در تمامی دستگاه‌های اجرایی

قرار گرفته و حسابداری تعهدی به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مطرح شده است اما تاکنون پژوهشی در زمینه بررسی رابطه بین حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد انجام نشده است. بر همین اساس، هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه بین حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. الگوی مفهومی پژوهش حاضر مبین ارتباط بین حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است که بر اساس الگوی جامع بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد معروف به «الگوی الماس» تدوین شده است (۹).

با توجه به الزامات قانونی از جمله بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و با توجه به ماده ۲۰ قانون برنامه پنجم توسعه و ماده ۱۶ قانون و در راستای رعایت اصل ۴۴ قانون اساسی از یک سو و اهمیت جهانی این نوع بودجه‌ریزی در شفاف‌سازی عملکرد سازمان‌ها و مدیران از سوی دیگر و هم‌چنین، با توجه به پژوهش‌های پیشین که نشان از اهمیت نظام حسابداری تعهدی در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد (۶)، انجام پژوهش حاضر در ارگان‌های دولتی ضروری است.

#### مبنای نظری

از مزایای مبنای تعهدی می‌توان به دستیابی سریع به اطلاعات جامع، کامل و دقیق از وضع موجود سازمان، امکان تشخیص لزوم خرج کردن بر اساس اطلاعات صحیح از منابع و نیازها، مشخص شدن میزان درآمدهای وصول‌نشده هر دوره

مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آن‌ها، دسترسی به اطلاعات دقیق‌تر و کامل‌تر از درآمدها و هزینه‌های هر دوره (شامل نقدی و غیرنقدی) اشاره کرد (۸).

تدوین و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه‌های دولتی، مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی به منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت‌هاست. در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، افزون بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های ذی‌ربط بر اساس روش‌های حسابداری بهای تمام‌شده محاسبه و تعیین می‌شود که این امر، نیاز به حسابداری تعهدی را بیشتر می‌کند. به‌عنوان نمونه، یکی از اقلام عمده و دارای سهم درخور توجه در تعیین قیمت تمام‌شده، هزینه تأمین فضای فیزیکی و ساختمان‌های اداری و سایر ساختمان‌های مورد نیاز است که به دلیل غیرجاری بودن این قبیل هزینه‌ها، به طور معمول به صورت پنهان باقی می‌ماند. هم‌چنین، هزینه‌های فرصت از دست رفته سرمایه و خواب سرمایه‌های حبس شده نیز با رویکرد تأمین مالی مجدد با پشتوانه ارزش‌ها و منافع جاری و آینده نهفته در آن‌ها، شایسته توجه است. افزون بر این، دولت با استفاده از حسابداری نقدی نسبت به بخش خصوصی، خدمات ارزان‌تری ارائه می‌دهد؛ زیرا هزینه‌های غیرنقدی مانند استهلاک را حذف می‌کند. به این ترتیب، این واقعیت نادیده گرفته می‌شود که تفاوت بین ارقام حسابداری بر مبنای نقدی و تعهدی، فقط زمان است. بنابراین، در طی یک دوره زمانی

طولانی، نمی‌توان به طور منطقی انتظار داشت که تفاوت انباشته با اهمیتی بین هزینه‌های گزارش شده به وسیله این دو مبنا وجود داشته باشد (۱۰).

به تکرار تأکید شده است که تغییر در نظام حسابداری باید با تغییر در نظام بودجه‌ای هماهنگ باشد. در واقع، اگر بخواهیم به تمامی منافع حاصل از تغییر در نظام حسابداری دست یابیم، باید تغییراتی موازی در نظام بودجه‌ریزی نیز انجام شود. همان‌گونه که در مبحث مربوط به منافع نظام حسابداری تعهدی اشاره شد، این مسئله می‌تواند دامنه وسیعی داشته باشد. به‌عنوان نمونه، از منظر رعایت بودجه، سیاست‌مداران می‌توانند کنترل خود بر تمامی منابع را با استفاده از مبنای تعهدی در سطح دولت، افزایش دهند. هم‌چنین، سیاست‌گذاران دولتی، داده‌های جامع‌تر و معنادارتری در اختیار خواهند داشت که این اطلاعات می‌تواند در کمک به تدوین سیاست‌ها (خط‌مشی‌ها)، قضاوت در خصوص مناسب بودن آن‌ها در درازمدت و به عهده گرفتن تحلیل مالی جامع از عملیات دولت، سودمند باشد. یکی دیگر از حوزه‌های مهم و مورد توجه در حسابداری تعهدی، مدیریت دارایی‌ها بویژه دارایی‌ها و بدهی‌های غیرمالی است. با این حال، مزایای اصلی حسابداری تعهدی باید در سطح عملیاتی دیده شود؛ جایی که مدیران از اطلاعات کامل‌تری برای تصمیم‌گیری برخوردارند و پاسخ‌گویی و عملکرد آن‌ها به شیوه‌ای با ثبات‌تر و جامع‌تر مورد ارزیابی قرار می‌گیرد (۱۱).

پیشینه پژوهش

مقرب در پژوهشی به بررسی و شناسایی الزامات و

موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور پرداخت و به این نتیجه رسید که الزامات و موانع موجود برای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به سه دسته عوامل محیطی، سازمانی و فردی طبقه‌بندی می‌شود (۱۲).

فاطمی در پژوهشی با عنوان «حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی» به این نتیجه رسید که طراحی و اجرای موفقیت‌آمیز نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، همبستگی زیادی با ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی دارد. یکی از این ویژگی‌ها که زمینه لازم را برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی فراهم می‌کند، استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری دولتی است (۱۳).

دانش‌فرد و همکاران در پژوهشی با عنوان «موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی» به این نتیجه رسیدند که در شاخص نظام اطلاعات مالی، استفاده نکردن از نظام حسابداری تعهدی و در شاخص ارزیابی عملکرد، ضعیف بودن شاخص‌های کمی و مناسب برای برآورد عملکرد برنامه‌ها به‌عنوان مهم‌ترین مانع است (۶).

جعفری و همکاران در پژوهشی با عنوان «موانع موجود در استقرار سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی از دیدگاه مدیران و مسئولان مالی بیمارستان‌های آموزشی دانشگاه علوم پزشکی جندی‌شاپور اهواز» به این نتیجه رسیدند که کمبود متخصصانی که بتوانند بهای تمام‌شده طرح‌ها را محاسبه کنند، نبود انگیزه‌ها و مشوق‌های لازم در زمینه استقرار نظام بودجه‌ریزی

عملیاتی و کمبود منابع مالی برای اجرای آن، به ترتیب، از جمله مهم‌ترین موانع فردی، سازمانی و محیطی در زمینه استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از دیدگاه مدیران و مسئولان مالی است (۱۴).

مرادی و همکاران در پژوهشی با عنوان «امکان‌سنجی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اساس الگوی شه (مطالعه موردی شهرداری شیراز)» به این نتیجه رسیدند که بر اساس الگوی شه، نظر آزمون‌شوندگان در ارتباط با وجود سه بُعد توانایی، یعنی توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی و توانایی فنی، منفی بوده و توانایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد اما در ارتباط با سه بُعد اختیار، یعنی اختیار قانونی، رویه‌ای و سازمانی، اختیارات مناسبی در شهرداری شیراز وجود دارد. هم‌چنین، در ارتباط با دو بُعد پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی، شرایط مناسبی وجود دارد. در بُعد دیگر پذیرش یعنی پذیرش انگیزشی، انگیزه مناسب برای اجرا وجود ندارد. هم‌چنین، نتایج نشان داد که اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی موجب صرفه اقتصادی در شهرداری شیراز می‌شود (۳).

وکیلی فرد و همکاران در پژوهشی با عنوان «عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور» به این نتیجه رسیدند که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری و فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی بر بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی تأثیرگذار است (۱۵).

پورزمانی و همکاران در پژوهشی با عنوان «بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران» به این نتیجه رسیدند که ناتوانی در ارزیابی عملکرد، ناتوانی نیروی انسانی، نداشتن اختیار قانونی و نبود اختیار رویه‌ای و نداشتن انگیزه‌های پذیرش موانع استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر اساس الگوی شه است. با این وجود، عواملی مانند توانایی فنی، اختیار سازمانی، پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی به‌عنوان مانع تشخیص داده نشد (۱۶).

حاجیها و همکاران در پژوهشی با عنوان «شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران» به این نتیجه رسیدند که به نظر کارشناسان و خبرگان بودجه‌ریزی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی کشور، محیط سیاسی بیشترین و محیط اقتصادی کم‌ترین تأثیر را بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران دارد (۲).

پورعلی و همکاران در پژوهشی با عنوان «الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی (مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل)» به این نتیجه رسیدند که در حال حاضر دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل توانایی (ارزیابی عملکرد، نیروی انسانی و فنی) لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد و عوامل جنسیت، تحصیلات و سابقه کار در این توانایی تأثیرگذار نیست (۱۷).

فرزاد و همکاران در پژوهشی با عنوان «موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی

استان سیستان و بلوچستان» به این نتیجه رسیدند که عوامل محیطی، فنی و فرایندی و انسانی به عنوان مانع در اجرای بودجه ریزی عملیاتی مؤثرند و عامل انسانی در بین سایر موانع نقش مهم تری ایفا می کند؛ لذا، بکارگیری کارکنان شایسته و متناسب از نظر تحصیلات، سوابق، رشته تحصیلی، تخصص و تجربه در امر بودجه ریزی و هم چنین استفاده از نیروی متخصص و مجرب به صورت مشاوره ای در سازمان برای کمک به ایجاد و اجرای بودجه ریزی عملیاتی و برگزاری دوره های آموزشی مناسب برای کارکنان و مدیران معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی ضروری به نظر می رسد (۱).

ابوالحلاج و همکاران در پژوهشی با عنوان «دستاوردهای اجرایی شدن تغییر نظام حسابداری نقدی به تعهدی در دانشگاه های علوم پزشکی کشور» به این نتیجه رسیدند که استقرار مرحله اول اصلاحات نظام نوین مالی در بخش سلامت کشور با دستاوردهای ارزنده ای همراه بوده است. هر چند در این میان تفاوت هایی بر حسب شرایط واحدهای مختلف دیده می شود اما می توان با دیدی خوش بینانه به ادامه راه این تغییرات و اصلاحات کلان امیدوار بود (۵).

تریزا در پژوهشی با عنوان «عملکرد دولت: درس ها و چالش ها» اقدام به بررسی تلاش های انجام شده از سوی کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی در معرفی مدیریت و بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد کرد. نتایج پژوهش وی نشان داد که روندها و رویکردهای مورد استفاده در زمینه بودجه ریزی در کشورهای عضو سازمان توسعه

و همکاری های اقتصادی مبتنی بر پاسخ گویی بوده و تلاش بر این است که سیاست مداران متقاعد به استفاده از اطلاعات بودجه ای در فرایند تصمیم گیری های خود شوند. هم چنین، تریزا به واکاوی مشکلات مرتبط با مدیریت و بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخت (۷). دایموند در پژوهشی با عنوان «بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد: آیا حسابداری تعهدی الزامی است؟» به بررسی نقش حسابداری تعهدی در اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخت. یافته های پژوهش وی نشان داد که پذیرش حسابداری تعهدی به عنوان جزء لاینفک اصلاح نظام بودجه ریزی باید مورد نظر قرار گیرد (۱۸).

کیم و پارک در پژوهشی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد مورد استفاده در کره جنوبی را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. دولت کره در اواخر دهه ۱۹۹۰ اقدام به بکارگیری بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد کرده است. محدوده پژوهش آنان شامل مواردی همچون پیشینه، چارچوب و اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و تأثیر آن در فرآیند بودجه ریزی بود. یافته های پژوهش کیم و پارک نشان داد که مهم ترین مشکل حال حاضر کشور کره کیفیت اطلاعات عملکرد است و برای جبران این کمبود پژوهش ها و آموزش بیشتری نیاز است (۱۹).

لو و همکاران در پژوهشی با عنوان «بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در ایالات متحد آمریکا - آنچه که قانون برای اجرای آن الزام کرده است؟» به بررسی محتوای قانون بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و ارتباط آن با کیفیت اجرایی نظام بودجه ریزی مبتنی بر

عملکرد پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که قانون بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که شامل دستورعمل‌های تفصیلی درباره توسعه، گزارشگری و استفاده داده‌های عملکرد باشد به استفاده قوی‌تر از نظام‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایالات متحد آمریکا منجر می‌شود (۲۰).

پاک مرام و همکاران در پژوهشی با عنوان «شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در شرکت مخابرات با استفاده از روش TOPPIS» در شرکت مخابرات استان آذربایجان شرقی به این نتیجه رسیدند که کنترل‌های محیطی، اداری و عملیاتی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ضروری است و نبود آن‌ها مانعی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. هم‌چنین، عامل محیطی مؤثرترین عامل است و عوامل کنترلی و اجرایی در اولویت‌های بعدی قرار دارند (۲۱).

تیانکای و سو در پژوهشی به بررسی ابزار رتبه‌بندی ارزیابی برنامه‌ها در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دولت آمریکا پرداختند. آنان ۱۰۰۰ گزارش مرتبط با ابزار رتبه‌بندی ارزیابی برنامه‌ها منتشر شده طی سال‌های ۲۰۰۸-۲۰۰۴ را جمع‌آوری و مطالعه کردند. نتایج پژوهش تیانکای و سو نشان داد که استفاده از ابزار رتبه‌بندی ارزیابی برنامه‌ها تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر بهبود و ارتقاء فرایند بودجه‌ریزی ندارد (۲۲).

سباستین و همکاران در پژوهشی به بررسی فرایند تغییر از مبنای نقدی حسابداری به مبنای تعهدی در

بخش عمومی در سه دهه اخیر پرداختند. آنان بر اهمیت و جایگاه حسابداران در این فرایند تأکید ویژه کردند. نتایج پژوهش سباستین و همکاران نشان داد که تغییرات در نظام حسابداری به راحتی امکان‌پذیر نخواهد بود بلکه متضمن لحاظ کردن عوامل مختلفی در این زمینه است (۲۳).

### روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی، از بُعد میزان کنترل متغیرها جزء پژوهش‌های توصیفی از نوع همبستگی و از لحاظ زمان گردآوری داده‌ها مقطعی است. جامعه آماری پژوهش شامل مدیران مالی دانشگاه‌ها، مربیان آموزش دیده در زمینه حسابداری تعهدی و کارشناسان مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کل کشور در سال ۱۳۹۳ (۵۵۰ نفر) است. با استناد به جدول مورگان، تعداد ۲۲۵ پرسش‌نامه کفایت داشت اما به منظور حصول اطمینان بیشتر از نتایج پژوهش تعداد ۳۰۰ پرسش‌نامه به شیوه نمونه‌گیری طبقه‌بندی منظم، توزیع و سرانجام تعداد ۲۲۵ پرسش‌نامه تکمیل و بازگردانده شد. بنابراین، حجم نمونه نهایی برابر با ۲۲۵ نفر بود. به دلیل نبود پرسش‌نامه استاندارد و قابل قبول در هر دو مقوله حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، برای گردآوری داده‌ها در این پژوهش، از پرسش‌نامه‌های پژوهشگر ساخته استفاده شد. به طوری که ابتدا با مطالعه پژوهش‌های داخلی و خارجی انجام شده در زمینه حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پرسش‌نامه اولیه



بررسی نشان می‌دهد. ضریب آلفای کرونباخ پرسش‌نامه حسابداری تعهدی برابر با ۰/۷۵ و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برابر با ۰/۸۶ حاصل شد که قابل قبول است.

گویه‌های پاسخ‌دهی به هر دو پرسش‌نامه پژوهش بر اساس مقیاس پنج‌گانه لیکرت (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد) و شیوه نمره‌گذاری آن‌ها نیز، به ترتیب، از ۱ تا ۵ بود. نظر به این که میانگین مورد انتظار در طیف پنج‌گانه لیکرت، ۳ است از لحاظ توصیفی میانگین بالاتر از ۳ بیان‌گر وضعیت مطلوب دو متغیر حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است و میانگین پایین‌تر از ۳ نشان‌دهنده سطح پایین متغیرهای مزبور است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها با بکارگیری نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰ از روش تحلیل عاملی اکتشافی، آزمون همبستگی پیرسون و رگرسیون استفاده شد.

#### فرضیه‌های پژوهش

مؤلفه‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در الگوی پژوهش حاضر شامل برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر، نظام پاسخ‌گویی و نظام انگیزشی است که با توجه به آن‌ها فرضیه‌های

طراحی و تنظیم شد و با اعمال نظرات چند تن از متخصصان و چند بار اصلاح پرسش‌نامه، پرسش‌نامه‌های مقدماتی با ۱۱ گویه برای حسابداری تعهدی و ۳۶ گویه برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تنظیم شد. در ادامه، به منظور بررسی روایی صوری پرسش‌نامه به نظر پنج نفر از متخصصان دیگر استناد شد. مبنای تأیید روایی ظاهری در مورد هر سؤال این بود که دست کم سه نفر از متخصصان، آن گویه را مناسب ارزیابی کرده باشند. از آن‌جا که قبل از بررسی روایی، پرسش‌نامه‌ها چند بار بررسی و اصلاح شده بود روایی تمام گویه‌های پرسش‌نامه مورد تأیید قرار گرفت. پس از آن برای اطمینان بیشتر و تضمین روایی پرسش‌نامه‌ها، پرسش‌نامه‌های مذکور همراه با یک صفحه سفید بین ۱۰ نفر از مدیران مالی و مریبان آموزش دیده در زمینه حسابداری تعهدی مورد بررسی در پژوهش توزیع شد و از آن‌ها خواسته شد تا نظرات خود را در مورد پرسش‌نامه‌ها بنویسند. پس از بررسی این نظرات و اعمال تغییراتی در ظاهر جملات، پرسش‌نامه‌های نهایی طراحی شد. هم‌چنین، برای سنجش پایایی پرسش‌نامه‌ها از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. جدول شماره ۱ ضرایب آلفای کرونباخ پرسش‌نامه‌ها را در مجموع و بر حسب ابعاد مورد

جدول ۱: ضرایب آلفای کرونباخ پرسش‌نامه حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

پرسش‌نامه	حسابداری تعهدی	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	برنامه‌ریزی	تحلیل هزینه‌ها	مدیریت عملکرد	مدیریت تغییر	نظام پاسخ‌گویی	نظام انگیزشی
آلفای کرونباخ	۰/۷۵۷	۰/۸۶۷	۰/۸۵۶	۰/۷۵۹	۰/۸۹۷	۰/۸۵۹	۰/۸۸۶	۰/۸۷۸

پژوهش به شرح زیر تدوین شد:

فرضیه اصلی: بین بکارگیری حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه‌های فرعی:

۱. بین بکارگیری حسابداری تعهدی و برنامه‌ریزی رابطه معناداری وجود دارد.

۲. بین بکارگیری حسابداری تعهدی و تحلیل هزینه‌ها رابطه معناداری وجود دارد.

۳. بین بکارگیری حسابداری تعهدی و مدیریت عملکرد رابطه معناداری وجود دارد.

۴. بین بکارگیری حسابداری تعهدی و مدیریت تغییر رابطه معناداری وجود دارد.

۵. بین بکارگیری حسابداری تعهدی و نظام پاسخ‌گویی رابطه معناداری وجود دارد.

۶. بین بکارگیری حسابداری تعهدی و نظام انگیزشی رابطه معناداری وجود دارد.

## یافته‌های پژوهش

به منظور ارائه دیدگاهی مناسب در مورد ویژگی‌های آزمودنی‌ها در این قسمت توزیع فراوانی آنان بر حسب برخی متغیرهای اساسی ارائه شده است. هم‌چنین، به منظور مقایسه بهتر چگونگی توزیع آزمودنی‌ها، افزون بر بیان آنان بر حسب متغیرهای جمعیت‌شناختی، این ارقام به صورت درصد نیز بیان شده است. ویژگی‌های شخصیتی در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

تعداد افراد نمونه در این پژوهش ۲۲۵ نفر بودند. ۶۸٪ آنان (۱۵۴ نفر) را کارکنان مرد و بقیه (۷۱ نفر) را کارکنان زن تشکیل می‌دادند. ۱۳/۳٪ از آنان (۳۰ نفر) زیر ۲۰ سال سن داشتند. ۵۵/۶٪ (۱۲۵ نفر) بین ۲۱ تا ۳۰ سال سن داشتند. ۲۸٪ (۶۳ نفر) بین ۳۱ تا ۴۰ سال سن داشتند و ۳/۱٪ (۷ نفر) بالاتر از ۵۰ سال سن داشتند. ۸٪ آنان (۱۸ نفر)، دارای مدرک کاردانی، ۴/۶۴٪ (۱۴۵ نفر) دارای مدرک کارشناسی، ۷/۲۶٪ (۶۰ نفر) مدرک کارشناسی ارشد و ۰/۹٪ (۲ نفر) دارای مدرک دکتری بودند. رشته ۷۱/۱٪ آنان حسابداری (۱۶۰ نفر)، ۲۳/۶٪ مدیریت (۵۳ نفر) و ۵/۳٪ اقتصاد (۱۲ نفر)، بود.

به منظور کاهش متغیرهای پژوهش به عوامل زیربنایی و استنباط متغیرهای مکنون بیان‌گر حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از آزمون تحلیل عاملی اکتشافی استفاده شد. به این منظور، اولین قدم، اطمینان از مناسب بودن تعداد نمونه‌ها برای تحلیل داده‌ها است. شاخص کایسر-مایر شاخصی از کفایت نمونه‌گیری است که کوچک‌بودن همبستگی جزئی بین متغیرها را بررسی می‌کند و از این طریق مشخص می‌شود که آیا واریانس متغیرهای پژوهش تحت تأثیر واریانس مشترک برخی عامل‌های پنهانی است یا خیر. این شاخص در دامنه صفر تا ۱ قرار دارد و هر چه به عدد ۱ نزدیک‌تر باشد نشان‌دهنده کفایت نمونه‌گیری برای تحلیل است. نتایج مندرج در جدول شماره ۳ نشان می‌دهد که ضرایب کایسر-مایر بدست آمده برای دو پرسش‌نامه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی، به

جدول شماره ۲: ویژگی‌های شخصیتی پاسخ‌گویان

جنسیت	فراوانی	درصد
مرد	۱۵۴	٪۶۸
زن	۷۱	٪۳۲
<b>دامنه سنی</b>		
زیر ۲۰ سال	۳۰	٪۱۳/۳
۲۱ تا ۳۰ سال	۱۲۵	٪۵۵/۶
۳۱ تا ۴۰ سال	۶۳	٪۲۸
بالای ۴۰ سال	۷	٪۳/۱
جمع	۲۲۵	٪۱۰۰
<b>تحصیلات</b>		
کاردانی	۱۸	٪۸
کارشناسی	۱۴۵	٪۶۴/۴
کارشناسی ارشد	۶۰	٪۲۶/۷
دکتری	۲	٪۹
جمع	۲۲۵	٪۱۰۰
<b>رشته تحصیلی</b>		
حسابداری	۱۶۰	٪۷۱/۱
مدیریت	۵۳	٪۲۳/۶
اقتصاد	۱۲	٪۵/۳
جمع	۲۲۵	٪۱۰۰

جدول ۳: مقادیر آماره کایزر-مایر و کرویت بارتلت

حسابداری تعهدی		بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	
مقدار شاخص کایزر-مایر	۰/۹۱۷	۰/۸۸۸	
مقدار خی دو	۴۷۷۹/۲۲۸	۹۸۶/۶۶۵	
آزمون بارتلت	درجه آزادی	۳۶	۶۳۰
سطح معناداری	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	

درجه‌های آزادی ۶۳۰ و ۳۶ در سطح (سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۱) معنادار است که قابلیت سؤال‌های پرسش‌نامه را برای تحلیل عاملی اکتشافی تأیید می‌کند. در مرحله دوم از تحلیل عاملی، سهم مجموعه عامل‌ها در تبیین واریانس هر گزاره بررسی شد که

ترتیب، ۰/۸۸۸ و ۰/۹۱۷ (قبل از حذف دو سؤال ۶ و ۸ این مقدار برابر با ۰/۹۱۴) است که کاملاً رضایت‌بخش است. مقدار آزمون کرویت بارتلت نیز، به ترتیب، برابر با ۴۷۷۹/۲۲۸ و ۹۸۶/۶۶۵ (قبل از حذف ۲ سؤال این مقدار برابر با ۱۰۱۴/۸۸۲) است که، به ترتیب، با

جدول ۴: ماتریس ضرایب همبستگی گزاره‌ها و عامل‌ها قبل از چرخش

عامل	مقدار ویژه	واریانس تبیین شده	مجموع مقادیر	مجموع واریانس تبیین شده
حسابداری تعهدی	۴/۸۴۸	۶۰/۵۹۹	۴/۸۴۸	۶۰/۵۹۹
اول (برنامه‌ریزی)	۱۱/۰۹۴	۳۰/۸۱۷	۱۱/۰۹۴	۳۰/۸۱۷
دوم (تحلیل هزینه‌ها)	۳/۵۷۱	۹/۹۱۸	۳/۵۷۱	۹/۹۱۸
سوم (مدیریت عملکرد)	۲/۴۶۹	۶/۸۶۰	۲/۴۶۹	۶/۸۶۰
چهارم (مدیریت تغییر)	۱/۸۹۳	۵/۲۵۹	۱/۸۹۳	۵/۲۵۹
پنجم (نظام پاسخ‌گویی)	۱/۴۷۷	۱/۱۰۴	۱/۴۷۷	۴/۱۰۴
ششم (نظام انگیزشی)	۱/۲۹۹	۳/۶۰۷	۱/۲۹۹	۳/۶۰۷

نتایج آن در جدول شماره ۴ آمده است.

در جدول شماره ۴ مقدار ویژه، درصد واریانس و درصد تجمعی هر یک از عامل‌ها در تبیین مجموع تغییرات ۱۱ گویه پرسش‌نامه حسابداری تعهدی و ۳۶ گویه پرسش‌نامه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد قبل از چرخش آورده شده است. از این جدول، تنها عامل‌هایی انتخاب می‌شود که مقدار ویژه آن‌ها بالاتر از یک باشد. در این پژوهش، ۱ عامل برای حسابداری تعهدی و ۶ عامل برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارای مقدار ویژه بالاتر از یک است. بنابراین، از مجموع ۳۶ گویه، می‌توان ۶ عامل ساخت. به عبارت دیگر، ۳۶ گویه را می‌توان به ۶ عامل تقلیل داد. سایر عامل‌های با مقادیر کم‌تر نیز از مجموع عامل‌ها حذف شده و در نظر گرفته نمی‌شود. بنابراین، نتایج نشان می‌دهد که ۳۶ گویه مورد نظر قابل تقلیل به ۶ عامل بوده و می‌توان از ترکیب این ۳۶ گویه، ساختار جدید بر اساس عامل‌ها با ترکیب جدید طراحی و بر اساس آن به تحلیل داده‌ها پرداخت. سهم عامل‌ها در تبیین واریانس ۳۶ گویه مربوط به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد متفاوت و به صورت نزولی است. یعنی، عامل اول بیشترین سهم (۳۰/۸۱٪) با مقدار ویژه (۱۱/۰۹) و عامل ششم کم‌ترین سهم (۳/۶۰٪) با مقدار ویژه (۱/۲۹)

را در تبیین واریانس ۳۶ گویه داشته است.

جدول شماره ۵ شامل دو ستون اصلی است. ستون مربوط به واریانس اولیه، بیانگر مقدار مجموع واریانس هر متغیر است که مجموعه عوامل زیربنایی می‌تواند آن را تبیین کند. از آن جا که عامل‌ها می‌تواند کلیه واریانس یک متغیر (۱۰۰٪) را تبیین کنند مقدار واریانس اولیه برای همه گزاره‌ها (سؤال‌ها) برابر با ۱ است. ستون دیگر، مقادیری از واریانس متغیرهاست که عوامل استخراج شده از تحلیل عاملی توانسته‌اند آن را تبیین کنند. مقدار این واریانس از صفر تا ۱ نوسان دارد. هر چه مقادیر به عدد ۱ نزدیک‌تر باشد نشان از آن دارد که متغیر مورد نظر برای تحلیل عاملی مناسب بوده است و مقادیر کوچک‌تر نیز نشان از آن دارد که متغیر مورد نظر برای تحلیل عاملی مناسب نبوده است. در پژوهش حاضر متغیرهایی که مقدار تبیین شده آن‌ها کم‌تر از ۰/۳۰ بود، برای تحلیل عاملی نامناسب تشخیص داده شده و حذف شد. بنابراین، سؤال‌های سوم، ششم، هشتم، شانزدهم، بیست و سوم، بیست و چهارم، سی‌ام و چهل و سوم پرسش‌نامه از دسته‌بندی و تحلیل نهایی حذف شد. لازم به ذکر است که به منظور تلخیص داده‌ها، ضرایب پرسش‌نامه حسابداری تعهدی نیز به همراه ضرایب عامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

**جدول ۵: سهم عامل‌ها در تبیین واریانس متغیرهای پرسش‌نامه حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد**

ردیف	سؤال	واریانس اولیه	واریانس تبیین شده
۱	تا چه اندازه در وزارت بهداشت، ارائه گزارش‌های مالی مبتنی بر واقعیت است؟	۱/۰۰۰	۰/۵۴۸
۲	تا چه اندازه در وزارت بهداشت، بهای واقعی موجودی کالا و اموال به‌طور دقیق، ثبت و کنترل می‌شود؟	۱/۰۰۰	۰/۶۰۵
۳	تا چه اندازه در وزارت بهداشت، ثبت حساب‌های دریافتی در مشخص کردن مطالبات مؤثر بوده است؟	۱/۰۰۰	۰/۱۰۴
۴	از زمان استقرار حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت، تا چه اندازه هزینه‌های جاری به‌طور دقیق ثبت و گزارش می‌شود؟	۱/۰۰۰	۰/۵۵۳
۵	از زمان استقرار حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت، تا چه اندازه هزینه‌های سرمایه‌ای (دارایی‌های ثابت) به‌طور دقیق ثبت و گزارش می‌شود؟	۱/۰۰۰	۰/۶۳۲
۶	تا چه اندازه در وزارت بهداشت شناسایی و ثبت درآمدها و سایر منابع بر اساس اصول پذیرفته‌شده حسابداری انجام می‌شود؟	۱/۰۰۰	۰/۰۸۷
۷	از زمان استقرار حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت، صورت‌های مالی، تا چه اندازه در فرآیند تصمیم‌گیری مؤثر بوده است؟	۱/۰۰۰	۰/۷۰۶
۸	از زمان استقرار حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت، تا چه اندازه صورت‌های مالی بیانگر عملکرد واقعی بوده است؟	۱/۰۰۰	۰/۰۳۴
۹	از زمان استقرار حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت، تا چه اندازه ویژگی‌های مربوط بودن اطلاعات ارتقاء یافته است؟	۱/۰۰۰	۰/۵۹۳
۱۰	از زمان استقرار حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت، تا چه اندازه درآمدها بر اساس اصول پذیرفته‌شده حسابداری ثبت می‌شود؟	۱/۰۰۰	۰/۵۰۵
۱۱	از زمان استقرار حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت، تا چه اندازه هزینه‌ها بر اساس اصول پذیرفته‌شده حسابداری ثبت می‌شود؟	۱/۰۰۰	۰/۶۶۶
۱۲	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در تحقق چشم‌انداز سازمانی مؤثر واقع شود؟	۱/۰۰۰	۰/۶۱۹
۱۳	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در استفاده بهینه از منابع سازمانی مؤثر واقع شود؟	۱/۰۰۰	۰/۷۴۷
۱۴	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ارائه مبنایی برای ارزیابی میزان پیشرفت سازمانی مؤثر واقع شود؟	۱/۰۰۰	۰/۶۸۵
۱۵	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در مقبولیت و پذیرش جهت‌گیری‌های آینده سازمانی مؤثر واقع شود؟	۱/۰۰۰	۰/۶۷۵
۱۶	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در هماهنگی سازمانی مؤثر واقع شود؟	۱/۰۰۰	۰/۲۵۷
۱۷	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در حل واقعی مشکلات سازمانی مؤثر واقع شود؟	۱/۰۰۰	۰/۵۱۸
۱۸	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در تخمین واقع‌بینانه هزینه‌ها مؤثر واقع شود؟	۱/۰۰۰	۰/۵۷۹
۱۹	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ارزیابی‌های اقتصادی مؤثر واقع شود؟	۱/۰۰۰	۰/۵۷۷
۲۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در تخصیص به موقع بودجه مؤثر واقع شود؟	۱/۰۰۰	۰/۶۵۶
۲۱	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در تخصیص صحیح بودجه مؤثر واقع شود؟	۱/۰۰۰	۰/۶۶۴
۲۲	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ارزیابی کارآیی مؤثر واقع شود؟	۱/۰۰۰	۰/۶۵۸
۲۳	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در تجزیه و تحلیل هزینه-منفعت مؤثر واقع شود؟	۱/۰۰۰	۰/۱۸۳
۲۴	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌تواند در ارائه تصویر مناسب از وضعیت موجود مؤثر واقع شود؟	۱/۰۰۰	۰/۰۹۵

ادامه جدول ۵

۰/۶۸۳	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ارائه بازخوردهای مناسب از عملکرد بخش‌های مختلف مؤثر واقع شود؟	۲۵
۰/۶۷۳	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در تدوین استانداردهای مبتنی بر عملکرد مؤثر واقع شود؟	۲۶
۰/۷۲۲	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در مشارکت فعالانه کارکنان در فعالیت‌های سازمانی مؤثر واقع شود؟	۲۷
۰/۷۱۵	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ارزیابی عملکرد بخش‌های مختلف مؤثر واقع شود؟	۲۸
۰/۶۵۴	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ارتقاء اثربخشی سازمانی مؤثر واقع شود؟	۲۹
۰/۱۲۷	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ایجاد حس بهتر شدن مؤثر واقع شود؟	۳۰
۰/۷۰۳	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در شکل‌گیری کارگروهی مؤثر واقع شود؟	۳۱
۰/۷۵۶	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در هدفمند شدن تغییرات مؤثر واقع شود؟	۳۲
۰/۵۷۳	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در تشخیص مشکلات مالی مؤثر واقع شود؟	۳۳
۰/۶۲۳	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ارائه راه‌کار برای مشکلات مالی شناسایی شده مؤثر واقع شود؟	۳۴
۰/۶۰۷	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در بهبود گزارش‌های مالی مؤثر واقع شود؟	۳۵
۰/۶۲۸	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در رعایت هرچه بهتر قوانین و مقررات مؤثر واقع شود؟	۳۶
۰/۷۲۵	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در روان‌سازی گردش اطلاعات مؤثر واقع شود؟	۳۷
۰/۶۸۹	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در پاسخ‌گویی هرچه بهتر بخش‌ها نسبت به یکدیگر مؤثر واقع شود؟	۳۸
۰/۷۳۹	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در پاسخ‌گویی هرچه بهتر بخش‌ها نسبت به مقامات مافوق مؤثر واقع شود؟	۳۹
۰/۷۰۴	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در پاسخ‌گویی هرچه بهتر دستگاه‌های دولتی در مقابل مجلس مؤثر واقع شود؟	۴۰
۰/۷۰۱	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در پاسخ‌گویی هرچه بهتر دستگاه‌های دولتی در مقابل عامه مردم مؤثر واقع شود؟	۴۱
۰/۷۲۷	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در پررنگ‌شدن نقش اجتماعی سازمان در زمینه محیط‌زیست مؤثر واقع شود؟	۴۲
۰/۱۸۳	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در پررنگ‌شدن نقش اخلاقی سازمان در زمینه حفاظت از سلامت کارکنان مؤثر واقع شود؟	۴۳
۰/۶۰۳	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در کاهش هزینه‌های بدون ارزش افزوده مؤثر واقع شود؟	۴۴
۰/۶۶۱	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در منطقی کردن هزینه‌های بخش‌های مختلف مؤثر واقع شود؟	۴۵
۰/۸۱۸	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ایجاد انگیزه در کارکنان از طریق نشان دادن سهم آن‌ها در موفقیت سازمان مؤثر واقع شود؟	۴۶
۰/۸۴۲	۱/۰۰۰	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ایجاد انگیزه در کارکنان برای نوآوری مؤثر واقع شود؟	۴۷

در جدول شماره ۶ گزارش شده است

باقی مانده در پرسش نامه حسابداری تعهدی (سه سؤال حذف شد) در زیر یک عامل و سی و یک گزاره باقی مانده در پرسش نامه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد (پنج سؤال حذف شد) می تواند در زیر شش عامل جای بگیرد. بنابراین، در ادامه با توجه به سؤال های مربوط به هر عامل، عنوانی برای آن عامل انتخاب شد که بتواند پوشش دهنده تمام گزاره های آن بُعد باشد. بنابراین، شش عامل نام گذاری شده، به ترتیب، عبارت است از «برنامه ریزی»، «تحلیل هزینه»، «مدیریت عملکرد»، «مدیریت تغییر»، «نظام پاسخ گویی» و «نظام انگیزی».

برای دسته بندی گزاره ها در بین عامل ها، بر اساس بار عاملی آن ها به ماتریس همبستگی بین گویه ها و عامل ها بعد از چرخش استناد شد. در جدول شماره ۶، دسته بندی سؤال ها با توجه به میزان همبستگی بین آن ها ارائه شده است. دسته بندی گزاره ها در عامل ها بر اساس بار عاملی متغیرها پس از چرخش انجام شده است. به این معنی که بزرگ ترین بار عاملی هر متغیر در زیر عامل مربوط به آن متغیر گزارش شده است. نتایج ضرایب همبستگی دوران یافته نشان داد که هشت گزاره

جدول ۶: ضرایب همبستگی دوران یافته بین گزاره ها و عامل ها (روش دوران متعامد: چرخش واریماکس)

شماره سؤال	سؤال	عامل	ضریب
۱	تا چه اندازه در وزارت بهداشت، ارائه گزارش های مالی مبتنی بر واقعیت است؟	تعهدی	۰/۷۴۳
۲	تا چه اندازه در وزارت بهداشت، بهای واقعی موجودی کالا و اموال به طور دقیق، ثبت و کنترل می شود؟	تعهدی	۰/۷۸۲
۴	از زمان استقرار حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت، تا چه اندازه هزینه های جاری به طور دقیق ثبت و گزارش می شود؟	تعهدی	۰/۷۴۵
۵	از زمان استقرار حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت، تا چه اندازه هزینه های سرمایه ای (دارایی های ثابت) به طور دقیق ثبت و گزارش می شود؟	تعهدی	۰/۸۰۵
۷	از زمان استقرار حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت، صورت های مالی، تا چه اندازه در فرآیند تصمیم گیری موثر بوده است؟	تعهدی	۰/۸۴۳
۹	از زمان استقرار حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت، تا چه اندازه ویژگی های مربوط بودن اطلاعات ارتقاء یافته است؟	تعهدی	۰/۷۷۲
۱۰	از زمان استقرار حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت، تا چه اندازه درآمدها بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری ثبت می شود؟	تعهدی	۰/۷۰۹
۱۱	از زمان استقرار حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت، تا چه اندازه هزینه ها بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری ثبت می شود؟	تعهدی	۰/۸۱۹
۱۳	تا چه اندازه استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می تواند در استفاده بهینه از منابع سازمانی موثر واقع شود؟	اول	۰/۸۱۳
۱۴	تا چه اندازه استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می تواند در ارائه مبنایی برای ارزیابی میزان پیشرفت سازمانی مؤثر واقع شود؟	اول	۰/۷۹۳
۱۵	تا چه اندازه استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می تواند در مقبولیت و پذیرش جهت گیری های آینده سازمانی مؤثر واقع شود؟	اول	۰/۷۳۵
۱۷	تا چه اندازه استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می تواند در حل واقعی مشکلات سازمانی مؤثر واقع شود؟	دوم	۰/۵۶۹
۱۸	تا چه اندازه استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می تواند در تخمین واقع بینانه هزینه ها مؤثر واقع شود؟	دوم	۰/۵۳۱
۱۹	تا چه اندازه استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می تواند در ارزیابی های اقتصادی مؤثر واقع شود؟	دوم	۰/۵۵۸
۲۰	تا چه اندازه استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می تواند در تخصیص به موقع بودجه مؤثر واقع شود؟	دوم	۰/۷۵۸

ادامه جدول ۶

۰/۷۵۴	دوم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در تخصیص صحیح بودجه مؤثر واقع شود؟	۲۱
۰/۷۵۳	دوم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ارزیابی کارآیی مؤثر واقع شود؟	۲۲
۰/۷۱۵	سوم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ارائه بازخوردهای مناسب از عملکرد بخش‌های مختلف مؤثر واقع شود؟	۲۵
۰/۷۲۲	سوم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در تدوین استانداردهای مبتنی بر عملکرد مؤثر واقع شود؟	۲۶
۰/۷۱۵	سوم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در مشارکت فعالانه کارکنان در فعالیت‌های سازمانی مؤثر واقع شود؟	۲۷
۰/۶۹۰	سوم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ارزیابی عملکرد بخش‌های مختلف مؤثر واقع شود؟	۲۸
۰/۵۸۷	سوم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ارتقاء اثربخشی سازمانی مؤثر واقع شود؟	۲۹
۰/۳۱۵	چهارم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در شکل‌گیری کارگروهی مؤثر واقع شود؟	۳۱
۰/۷۴۹	چهارم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در هدفمند شدن تغییرات مؤثر واقع شود؟	۳۲
۰/۶۸۶	چهارم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در تشخیص مشکلات مالی مؤثر واقع شود؟	۳۳
۰/۶۱۷	چهارم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ارائه راه‌کار برای مشکلات مالی شناسایی شده مؤثر واقع شود؟	۳۴
۰/۵۹۶	پنجم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در بهبود گزارش‌های مالی مؤثر واقع شود؟	۳۵
۰/۶۵۲	پنجم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در رعایت هرچه بهتر قوانین و مقررات مؤثر واقع شود؟	۳۶
۰/۷۱۶	پنجم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در روان‌سازی گردش اطلاعات مؤثر واقع شود؟	۳۷
۰/۷۵۷	پنجم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در پاسخ‌گویی هرچه بهتر بخش‌ها نسبت به یکدیگر مؤثر واقع شود؟	۳۸
۰/۸۰۱	پنجم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در پاسخ‌گویی هرچه بهتر بخش‌ها نسبت به مقامات مافوق مؤثر واقع شود؟	۳۹
۰/۸۰۴	پنجم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در پاسخ‌گویی هرچه بهتر دستگاه‌های دولتی در مقابل مجلس مؤثر واقع شود؟	۴۰
۰/۷۴۰	پنجم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در پاسخ‌گویی هرچه بهتر دستگاه‌های دولتی در مقابل عامه مردم مؤثر واقع شود؟	۴۱
۰/۶۰۸	ششم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در پررنگ شدن نقش اجتماعی سازمان در زمینه محیط‌زیست مؤثر واقع شود؟	۴۲
۰/۷۴۷	ششم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در کاهش هزینه‌های بدون ارزش افزوده مؤثر واقع شود؟	۴۴
۰/۸۸۸	ششم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در منطقی کردن هزینه‌های بخش‌های مختلف مؤثر واقع شود؟	۴۵
۰/۸۸۳	ششم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ایجاد انگیزه در کارکنان از طریق نشان دادن سهم آن‌ها در موفقیت سازمان مؤثر واقع شود؟	۴۶
۰/۸۳۹	ششم	تا چه اندازه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان می‌تواند در ایجاد انگیزه در کارکنان برای نوآوری مؤثر واقع شود؟	۴۷



جدول ۷: ضرایب همبستگی بین متغیرهای پژوهش

نظام انگیزشی	نظام پاسخ‌گویی	مدیریت تغییر	مدیریت عملکرد	تحلیل هزینه	برنامه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
۰/۱۴۰*	۰/۵۲۸**	۰/۴۳۷**	۰/۵۷۶**	۰/۳۳۸**	۰/۴۴۱**	۰/۵۵۵**
*: همبستگی در سطح ۰/۰۵ معنادار است				**: همبستگی در سطح ۰/۰۱ معنادار است		

در این بخش، ابتدا، برای بازنمایی همبستگی بین متغیرهای پژوهش از آزمون همبستگی پیرسون استفاده شد. همان‌طور که در جدول شماره ۷ مشاهده می‌شود، ضریب همبستگی بین حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ۰/۵۵۵ است. هم‌چنین، رابطه حسابداری تعهدی و ابعاد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سطح آلفای ۰/۰۱ و ۰/۰۵ معنادار است. از میان متغیرها، بیشترین رابطه بین حسابداری تعهدی و بُعد مدیریت عملکرد با ضریب همبستگی ۰/۵۷۶ وجود دارد و کم‌ترین رابطه بین حسابداری تعهدی و بُعد نظام انگیزشی با ضریب ۰/۱۴۰ است که این همبستگی، نسبت به دیگر مؤلفه‌ها کم‌ترین شدت را دارد ولی با این وجود معنادار است. در همبستگی به دلیل همپوشانی متغیرها با یکدیگر نمی‌توان تأثیر خالص آن‌ها بر یکدیگر را بدست آورد. به همین دلیل از آزمون رگرسیون ساده استفاده می‌شود.

۹۹/۴۰۷ و سطح معناداری آن برابر با ۰/۰۰۰ است. در نتیجه، این رابطه در سطح اطمینان ۹۹٪ از لحاظ آماری معنادار بوده و حسابداری تعهدی بر متغیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر دارد. هم‌چنین، مقدار ضریب تعیین تحلیل رگرسیون در این بررسی ۰/۵۵۵ و ضریب تعیین تعدیل‌شده به وسیله درجه آزادی برابر است با ۰/۳۰۸. به عبارت دیگر، متغیر مستقل بررسی شده در این پژوهش در مجموع ۳۰/۸٪ تغییرات متغیر وابسته را تبیین می‌کند. افزون بر این، نتایج مندرج در جدول شماره ۷ نیز نشان داد که حسابداری تعهدی با بتای ۰/۵۵۵ بر متغیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر دارد. بر اساس این نتیجه، با افزایش یک انحراف استاندارد در متغیر حسابداری تعهدی، میزان متغیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ۰/۵۵۵ انحراف استاندارد افزایش پیدا می‌کند. بنابراین، تحلیل رگرسیون تأثیر حسابداری تعهدی بر متغیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد حاکی از آن است که حسابداری تعهدی ۳۰/۸٪ تغییرات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را تبیین می‌کند (با سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰). به این ترتیب فرضیه اصلی پژوهش تأیید می‌شود.

در این بخش، ابتدا، برای بازنمایی همبستگی بین متغیرهای پژوهش از آزمون همبستگی پیرسون استفاده شد. همان‌طور که در جدول شماره ۷ مشاهده می‌شود، ضریب همبستگی بین حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ۰/۵۵۵ است. هم‌چنین، رابطه حسابداری تعهدی و ابعاد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سطح آلفای ۰/۰۱ و ۰/۰۵ معنادار است. از میان متغیرها، بیشترین رابطه بین حسابداری تعهدی و بُعد مدیریت عملکرد با ضریب همبستگی ۰/۵۷۶ وجود دارد و کم‌ترین رابطه بین حسابداری تعهدی و بُعد نظام انگیزشی با ضریب ۰/۱۴۰ است که این همبستگی، نسبت به دیگر مؤلفه‌ها کم‌ترین شدت را دارد ولی با این وجود معنادار است. در همبستگی به دلیل همپوشانی متغیرها با یکدیگر نمی‌توان تأثیر خالص آن‌ها بر یکدیگر را بدست آورد. به همین دلیل از آزمون رگرسیون ساده استفاده می‌شود.

فرضیه اصلی: بین بکارگیری حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد رابطه معناداری وجود دارد.

به منظور آزمون فرضیه اصلی پژوهش از آزمون رگرسیون ساده استفاده شد. در تحلیل‌های رگرسیونی برای برآورد میزان معناداری از آماره  $F$  در تحلیل واریانس یک‌طرفه استفاده می‌شود. همان‌طور که در جدول شماره ۸ مشاهده می‌شود نتایج آزمون فرضیه اصلی پژوهش نشان می‌دهد که مقدار آماره  $F$ ،

فرضیه‌های فرعی: بین بکارگیری حسابداری تعهدی و ابعاد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر، نظام پاسخ‌گویی و نظام انگیزشی) رابطه معناداری وجود دارد. به منظور آزمون فرضیه‌های فرعی پژوهش از

جدول ۸: نتایج رگرسیون ساده بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر اساس متغیر مستقل حسابداری تعهدی

مقدار F	بتا	مقدار T	سطح معناداری	ضریب تعیین تعدیل شده
۹۹/۴۰۷	۰/۵۵۵	۹/۹۷۰	۰/۰۰۰	۰/۳۰۸

متغیر وابسته: بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

جدول ۹: نتایج رگرسیون ابعاد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر اساس متغیر مستقل اصلی به روش هم‌زمان

ابعاد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد						حسابداری تعهدی
برنامه‌ریزی	تحلیل هزینه‌ها	مدیریت عملکرد	مدیریت تغییر	نظام پاسخ‌گویی	نظام انگیزشی	
۰/۴۴۱	۰/۳۳۸	۰/۵۶۷	۰/۴۳۷	۰/۵۲۸	۰/۱۷۰	بتا
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	سطح معناداری
۷/۳۴۴	۵/۳۶۵	۱۰/۲۸۲	۷/۲۵۹	۹/۲۸۱	۲/۱۰۵	مقدار T
۵۳/۹۴۱	۲۸/۷۸۲	۱۰۵/۷۲۰	۵۲/۶۹۸	۸۶/۱۴۵	۴/۴۳۳	مقدار F
۰/۱۹۵	۰/۱۱۴	۰/۳۲۲	۰/۱۹۱	۰/۲۷۹	۰/۰۱۹	ضریب تعیین تعدیل شده

آزمون رگرسیون چند متغیره به روش هم‌زمان استفاده شد. همان‌گونه که در جدول شماره ۹ ارائه شده است در تحلیل رگرسیون چند متغیره، حسابداری تعهدی به‌عنوان متغیر مستقل تقریباً بر همه ابعاد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر گذار است. به این ترتیب، که حسابداری تعهدی با بتای ۰/۵۷۶ بیشترین تأثیر را بر مدیریت عملکرد داشته و به ترتیب با بتاهای ۰/۵۲۸، ۰/۴۳۷، ۰/۴۴۱، ۰/۳۳۸ و ۰/۱۷۰ بر نظام پاسخ‌گویی، مدیریت تغییر، برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها و نظام انگیزشی نیز تأثیر می‌گذارد و با آن‌ها رابطه معناداری دارد. بنابراین، فرضیه‌های فرعی پژوهش نیز تأیید می‌شود.

### نتیجه‌گیری

در بررسی حسابداری تعهدی به‌عنوان پیش‌نیازی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ذکر این نکته لازم است که داشتن منبع اطلاعاتی دقیق و کامل از کلیه هزینه‌ها و منابع، لازم و ضروری است که با استفاده از مبنای حسابداری تعهدی میسر خواهد شد. لذا، هدف

اصلی این پژوهش بررسی تأثیر حسابداری تعهدی بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بود. نتایج نشان داد که حسابداری تعهدی بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر می‌گذارد. این نتایج با یافته‌های پژوهش حاجیها و سالاروند (۲) همسو است. هم‌چنین، بررسی‌ها نشان داد که حسابداری تعهدی بر همه ابعاد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر می‌گذارد. به این ترتیب، که حسابداری تعهدی بر برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر، نظام پاسخ‌گویی و نظام انگیزشی تأثیر مثبت و معناداری می‌گذارد. این نتایج با نتایج پژوهش‌های حسن‌آبادی و نجارصراف (۹)، محمدی‌پور و احمدی (۱۰) و دموری و همکاران (۲۴) همسو است. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌های فرعی پژوهش نیز نشان داد که بکارگیری نظام حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی بر عوامل تعیین‌شده در سؤال‌های مربوط به فرضیه‌های فرعی، که جنبه‌های مختلف برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر، نظام پاسخ‌گویی و نظام انگیزشی است، مؤثر واقع

۲. پژوهش‌هایی به منظور بررسی تأثیر حسابداری تعهدی بر هر کدام از شاخص‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر، نظام پاسخ‌گویی و نظام انگیزشی) به‌طور جداگانه و مجزا انجام شود.

#### محدودیت‌های پژوهش

در پژوهش‌های پرسش‌نامه‌ای ممکن است در مواردی پرسش‌نامه مورد نظر، به دلیل آگاهی نداشتن پاسخ‌دهندگان، سؤال‌ها به‌طور مطلوب پاسخ داده نشود که این پژوهش نیز از این قاعده مستثنی نبوده است. از جمله محدودیت‌های دیگر پژوهش حاضر می‌توان به استفاده از واحد تحلیل فرد به جای واحد تحلیل سازمان (فقط دانشگاه‌های علوم پزشکی وزارت بهداشت) به دلیل همکاری نکردن سازمان‌های مختلف و استفاده از روش مقطعی به جای روش ترکیبی اشاره کرد.

#### تشکر و قدردانی

از کلیه مدیران مالی دانشگاه‌ها و مربیان و کارشناسان حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی دانشگاه‌های علوم پزشکی کل کشور که با تکمیل پرسش‌نامه و ارائه نظرات خود ما را در به ثمر رساندن این پژوهش یاری رساندند تشکر و تقدیر می‌شود.

می‌شود. در راستای اهمیت هماهنگی حسابداری و بودجه‌ریزی باید بیان داشت که تغییر در نظام بودجه‌ای باید با تغییر در نظام حسابداری هماهنگ باشد. به این صورت، که حرکت از بودجه‌ریزی سنتی به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نیازمند عوامل مختلفی است. یکی از این عوامل، حسابداری تعهدی است که با مزایایی همچون مشخص شدن میزان درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آن‌ها، زمینه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را فراهم می‌کند. با توجه به تأثیر حسابداری بر تهیه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و از آنجا که مطابق با نتایج پژوهش حاضر نظام حسابداری تعهدی از زیرساخت‌های لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است پیشنهاد می‌شود اجرای این نوع بودجه‌ریزی با استفاده از اطلاعات حاصل از نظام حسابداری تعهدی به جای استفاده از روش‌های سنتی در تمامی دانشگاه‌های علوم پزشکی مورد توجه بیشتری قرار گیرد و در اسرع وقت عملیاتی شود.

به پژوهشگران آینده نیز توصیه می‌شود که:

۱. با توجه به تأثیر حسابداری تعهدی بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پژوهشی در زمینه تأثیر انواع روش‌ها، رویکردها یا مبانی حسابداری بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به منظور مشخص شدن تفاوت و میزان تأثیر آن‌ها در سطح سازمان انجام شود.

#### References

- 1 Farzad, M.; Ghasemi, M.; Arab Avval, M.; and A. Ramezani (2014). "The Obstacles in Implementing Operational Budgeting in the Authorities of Sistan and Baluchestan Province, Iran", *Rostamineh Journal*, Vol. 6, No. 2, pp. 44-53. [In Persian]
- 2 Hajiha, Z. and A. Salarvand (2013). "Identifying and Ranking the Effective Environmental Factors of Implementation of Operational Budgeting in Iran", *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 2, pp. 33-50. [In Persian]
- 3 Moradi, J.; Valipour, H.; Razi, M.; Mansoor-abadi, A.; and R. Zari (2012).

- “The Feasibility of Implementation of Operational Budgeting Based on SHAH Model (A Case Study: Shiraz Municipality)”, *Journal of Accounting Knowledge and Management Auditing*, Vol. 1, No. 4, pp. 65-83. [In Persian]
- 4 Allen S. (2007). “Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 2, pp. 109-139.
  - 5 Abolhallaj, M.; Bastani, P.; Ramezani, M.; and H. Hamidi (2015). “The Accomplishments of Implementing the Alteration of Accounting System from Cash to Accrual in the Universities of Medical Sciences in Iran (A Qualitative Study)”, *Sadra Medical Science Journal*, Vol. 3, No. 3, pp. 97-106. [In Persian]
  - 6 Daneshfard, K. and S. Shiravand (2012). “The Obstacles in Implementing Operational Budgeting in the Treatment Domain in the Ministry of Health and Medical Education”, *Journal of Gorgan University of Medical Sciences*, Vol. 14, No. 2, pp. 90-96. [In Persian]
  - 7 Teresa, C. (2005). “Government Performance: Lessons and Challenges”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 5, No. 1, pp. 127-151.
  - 8 Babajani, J. (2007). “The Necessity of Applying Accrual Accounting in the Public Sector and its Evaluating for Use in the Public Sector in Iran”, *Journal of Peyknoor*, Vol. 5, No. 4, pp. 4-26. [In Persian]
  - 9 Hasan-abadi, M. and A. Najaf Sarraf (2008). *A Comprehensive Model of Operational Budgeting System*, 3<sup>rd</sup> Edition, Tehran: Industrial Research and Training Centre of Iran Publications. [In Persian]
  - 10 Mohammadipoor, R. and Z. Ahmadi (2013). “Investigating the Role of Accrual Accounting in the Implementation of Accrual Budgeting and the Status of Operational Audit”, *Hesabras*, No. 67, pp. 106-115. [In Persian]
  - 11 Safarzadeh, M. (2011). “Operational Budgeting: Is Accrual Accounting Necessary?”, *Hesabras*, No. 55, pp. 1-12 [In Persian]
  - 12 Mogharreb, S. M. (2010). “Investigating and Identifying the Requirements and Obstacles in Implementing Operational Budgeting in the Universities of Medical Sciences of Iran”, *M. A. Thesis in Public Administration, Payame Noor University of Tehran*. [In Persian]
  - 13 Fatemi, M. (2011). “Accrual Accounting and Operational Budgeting in the Public Sector”, *Hesabras*, No. 55, pp. 1-9. [In Persian]
  - 14 Jaafari, H.; Evazzadeh, Z.; Keshtkar, Mina; and R. Roshankar (2012). “The Present Obstacles in Implementing Operational Budgeting System from the Viewpoint of Managers and Financial Administrators of Educational Hospitals of Ahvaz Jundishapur University of Medical Sciences”, *Journal of Jundishapur University of Medical Sciences*, Vol. 4, No. 4, pp. 9-15. [In Persian]
  - 15 Vakilifard, H. and F. Nazari (2012). “The Effective Factors on the Implementation of Accrual Accounting System in the Institutions Affiliated to the Ministry of Health and Medical Education”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 111-125. [In Persian]
  - 16 Poorzamani, Z. and B. Naderi (2012). “Investigating the Obstacles in Implementing Operational Budget in Iranian Free Trade-Industrial Zones”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 1-16. [In Persian]
  - 17 Poorali, M. and S. Kakvan (2014). “The Necessities of Operational Budgeting (A Case Study: Babol University of Medical Sciences)”, *Journal of Audit Science*, Vol. 14, No. 57, pp. 191-217. [In Persian]
  - 18 Diamond, J. (2005). “Performance Budgeting-Is Accrual Accounting Required?”, *International Monetary*

- Fund*, Vol. 19, No. 4, pp.1-29.
- 19 Kim, J. M. and N. Park (2007). "Performance Budgeting in Korea", *OECD Journal on Buddgeting*, Vol. 7, No. 4, pp. 1-11.
- 20 Lu, Y.; Willoughby, K.; and S. Arnett (2011). "Performance Budgeting in the American States, What's Law got to do with it?", *State and Local Government Review Journal*, Vol. 43, No. 2, pp. 79-94.
- 21 Pakmaram, A.; Esgandari, K.; Babaei, K. and M. Khalili (2012). "Identifying and Prioritizing Effective Factors in the Performance Based Budgeting in Elecommunications Company with TOPSIS Method", *African Journal of Business Management*, Vol. 6, No. 24, pp. 7344-7353.
- 22 Tiankai W. and B. Sue (2012). "PART: An Attempt in Federal Performance-based Budgeting", *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal*, Vol. 17, No. 2, pp.1-16.
- 23 Sebastian, D.; Becker, T. J.; and P. Skærbæk (2014). "The Translation of Accural Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountant's Identities", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 25, Nos. 4 and 5, pp. 324-338.
- 24 Asadi Zarech, T. (2010). "Identifying and Analyzing the Obstacles and Difficulties in Implementing Operational Budgeting in the Executive Organizations (A Case Study: The Authorities in Yazd Province)", *M. A. Thesis in Business Management, Department of Economics, Management and Accounting, Yazd University*. [In Persian]